

JUNTA ARBITRAL NAVARRA – 21/2009

**JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO
ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA
COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

Conflicto: 21/2009

Promotor: Consejero de Economía y
Hacienda del Gobierno de Navarra

Administraciones en conflicto:
Administración General del Estado y
Comunidad Foral de Navarra

Tipo de conflicto: positivo

Objeto: Punto de conexión de entregas de gas
natural en el IVA y en el Impuesto sobre
Sociedades

JUNTA ARBITRAL DEL CONVENIO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

PROPUESTA DE RESOLUCIÓN DEL CONFLICTO Nº 21

En sesión celebrada el 15 de diciembre de 2011, la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, integrada por Antonio Cayón Galiardo (Presidente), D. Eugenio Simón Acosta y D. José-Antonio Asiáin Ayala (Vocales) y D^a. Isabel-María Ayo Benítez (Secretaria), en el conflicto de competencias nº 21, planteado por la Comunidad Foral de Navarra contra la Administración Tributaria del Estado, en relación con la tributación en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de gas natural realizadas por ENTIDAD 1, adoptó el siguiente Acuerdo del que fue Ponente D. José-Antonio Asiáin Ayala:

I.- ANTECEDENTES

1.-El 23 de marzo de 2009, la compañía mercantil ENTIDAD 1 (en lo sucesivo, ENTIDAD 1) solicitó a la Hacienda Tributaria de Navarra (en lo sucesivo, HTN)

que transfiriera a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo, AEAT) las cantidades que ENTIDAD 1 había ingresado en la HTN por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a 2008 y 2009 (cuyo importe total era de IMPORTE 1 euros) y por los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a octubre y diciembre de 2008 (cuyo importe total era de IMPORTE 2 euros).

ENTIDAD 1 manifestó en dicha solicitud que las referidas cantidades se correspondían con el volumen de operaciones realizado en territorio navarro en los citados ejercicios; pero puntualizó que el 12 de marzo de 2009 había firmado con la AEAT actas de conformidad por el Impuesto sobre el Valor Añadido y por el Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2005, 2006 y 2007 y que en ellas se había establecido que ENTIDAD 1 debía tributar en exclusiva a la AEAT por tales impuestos, ya que el gas que ENTIDAD 1 había suministrado en Navarra a sus clientes había sido transportado antes de ponerlo a disposición de los adquirentes; y, en tal caso, y a tenor de lo dispuesto en los artículos 21 y 33 del Convenio Económico, las correspondientes entregas deben entenderse realizadas en el lugar en el que se encuentra el gas al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte; y el transporte del gas que ENTIDAD 1 había suministrado en Navarra a sus clientes se había iniciado en territorio común.

2.-Mediante Resolución de 14 de mayo de 2009, el Director del Servicio de Tributos Indirectos y Grandes Empresas de la HTN desestimó la mencionada solicitud de ENTIDAD 1 en virtud de los siguientes argumentos:

a).-El gas adquirido por ENTIDAD 1 se introduce en la red de gasoductos que componen el sistema nacional gestionado por el Gestor Técnico del Sistema; y, una vez introducido en el sistema, se mezcla con el introducido por otros operadores.

b).-El gas consumido en un momento puntual por un determinado cliente no es, por tanto, identificable con el gas introducido en el sistema por su

suministrador, máxime si se tiene en cuenta que, mientras que la introducción en el sistema se produce necesariamente en un momento concreto y determinado, el suministro tiene necesariamente que realizarse de forma continuada.

c).-La puesta a disposición del gas no precisa, por ello, de transporte previo, ya que, en el momento en el que se produce esa puesta a disposición, el gas se encuentra ya en el sistema de gasoductos.

d).-La localización de las entregas se produce, por consiguiente, en la acometida desde la que se suministra al cliente; y, por ello, los suministros a instalaciones sitas en Navarra han de considerarse como operaciones realizadas en territorio navarro.

3.-Mediante un escrito de 13 de mayo de 2009, el Director General de la HTN, al amparo de lo dispuesto en el artículo 14.1 del Reglamento de esta Junta Arbitral, requirió de inhibición a la AEAT en relación con la tributación de ENTIDAD 1 por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido y solicitó a la AEAT que admitiera que ENTIDAD 1 debía tributar a la HTN por dichos impuestos en la parte correspondiente a las entregas de gas realizadas en territorio navarro.

4.-Dicho requerimiento de inhibición fue desestimado por el Delegado Especial de la AEAT en Navarra, mediante una Resolución de 18 de junio de 2009 en la que manifestó que *"la AEAT se ratifica en el criterio mantenido en las actas incoadas a ENTIDAD 1 por el impuesto sobre Sociedades de 2005 y por el IVA de los ejercicios 2005, 2006 y 2007"*.

5.-Mediante un escrito de 3 de julio de 2009, el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra planteó ante esta Junta Arbitral el presente conflicto de competencias.

En dicho escrito, el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra reiteró los argumentos expuestos en la mencionada Resolución del Director del Servicio de Tributos Indirectos y Grandes Empresas de la HTN de 14 de mayo de 2009.

6.-El 19 de octubre de 2009, la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT formuló un escrito de alegaciones en el que ratificó el criterio mantenido en las referidas actas.

7.-Mediante Resolución de 17 de febrero de 2010, el Presidente de esta Junta Arbitral abrió el trámite de alegaciones finales.

8.-El 18 de marzo de 2010, la AEAT cumplimentó dicho trámite mediante un escrito de su Director General en el que formuló las siguientes alegaciones:

a).-Admite la AEAT que el gas suministrado por ENTIDAD 1 es objeto de un transporte previo desde los lugares en los que se genera; pero puntualiza que ese transporte *"es previo a la adquisición del gas por ENTIDAD 1 que, de acuerdo con el artículo 60 de la Ley 34/1998, adquiere el gas en las instalaciones del consumidor"*. Concluye, por consiguiente, la AEAT que el gas suministrado por ENTIDAD 1 no es objeto de transporte desde que ésta lo adquiere hasta que lo entrega al cliente.

b).-Considera, por ello, la AEAT que la regla aplicable a las entregas en cuestión es la contenida en los artículos 21.A).4º y 33.6.a).4º del Convenio Económico, a cuyo tenor, deben entenderse realizadas en Navarra *"las demás entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente"*.

c).-A juicio de la AEAT, el empleo en el texto de los citados preceptos de la preposición "desde" pone de manifiesto que el Convenio Económico sitúa el punto de conexión en el lugar de origen de la acción, que, en su opinión,

coincidirá normalmente con un local de quien realiza la entrega o presta el servicio.

Para la AEAT, cuando el Convenio Económico quiere situar el punto de conexión en el lugar de destino de la acción (es decir, en el lugar en el que el bien es recibido por el adquirente) no utiliza la preposición "desde", sino la preposición "en".

d).-En opinión de la AEAT, para determinar el lugar "desde" donde se pone un bien a disposición del adquirente, hay que estar al lugar en el que se realiza la actividad económica (ordenación de medios materiales y humanos), es decir, al lugar desde el que se contacta con los consumidores finales y se desarrollan todas las operaciones necesarias para que la entrega del bien tenga lugar.

e).-La aplicación de dicho criterio al gas suministrado por ENTIDAD 1 conduce a la AEAT a las siguientes conclusiones:

1ª.-La actividad de ENTIDAD 1 consiste exclusivamente en la compra y venta de gas, pero no tiene instalaciones por las que pueda circular el gas que comercializa, ni tampoco tiene instalaciones en las que éste pueda entregarse al consumidor.

2ª.-Consiguientemente, ENTIDAD 1 sólo puede realizar su actividad comercializadora desde donde dispone de los medios necesarios para ello, es decir, desde el lugar en el que celebra contratos de compra y venta de gas.

3ª.- ENTIDAD 1 sólo dispone en España de una oficina de comercialización, sita en DOMICILIO 1 de Madrid; y no cuenta en territorio navarro con ningún centro de actividad desde el que pueda poner el gas a disposición de sus clientes, por lo que, a los efectos del Convenio Económico, las entregas de gas realizadas por ENTIDAD 1 deben entenderse íntegramente realizadas en territorio común.

9.-Mediante Resolución de 28 de mayo de 2010, el Presidente de esta Junta Arbitral, tras constatar que, en el citado escrito de 18 de marzo de 2010, la AEAT había alterado sustancialmente la fundamentación jurídica de su pretensión, dio traslado de dicho escrito a la HTN y emplazó a ésta a formular alegaciones en relación con el mismo.

10.-El 21 de junio de 2010, la HTN cumplimentó dicho trámite mediante un escrito de su Director-Gerente en el que sostiene que las entregas de gas que realiza ENTIDAD 1 se localizan en la acometida desde la que suministra a sus clientes, por lo que, cuando las acometidas se ubican en Navarra, las entregas deben considerarse realizadas en territorio navarro.

II.- N O R M A S A P L I C A B L E S

11.-Son de aplicación al presente conflicto las siguientes normas:

a).-El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y modificado por la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la Ley 19/1998, de 15 de junio, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, y por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre.

b).-El Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

c).-Las demás disposiciones de general aplicación.

III.- F U N D A M E N T O S J U R Í D I C O S

12.-En virtud de lo establecido en el artículo 51 del Convenio Económico, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/2003, de 15 de julio, esta Junta Arbitral es competente para resolver el presente conflicto.

13.-En el planteamiento y tramitación del presente conflicto, se han observado las normas de procedimiento contenidas en el Reglamento de esta Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo.

14.-El Convenio Económico regula las entregas de bienes muebles corporales en los artículos 21.A (relativo al Impuesto sobre Sociedades) y 33.6.a (relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido) y, en lo que a este conflicto interesa, distingue dos tipos de entregas: las realizadas por el fabricante o transformador de los bienes y las demás entregas (entre las que, obviamente, se encuentran las realizadas por comercializadores de bienes producidos o transformados por otros).

Respecto de las entregas de bienes muebles corporales fabricados o transformados por quien efectúa la entrega, los artículos 21.A.1º y 33.6.a.1º del Convenio Económico establecen que se entenderán realizadas en Navarra cuando los centros fabriles o de transformación del sujeto pasivo estén situados en territorio navarro; pero, cuando el mismo sujeto pasivo tenga centros fabriles o de transformación en territorio navarro y común, las referidas entregas se entenderán realizadas en Navarra si el último proceso de fabricación o transformación de los bienes entregados tiene lugar en Navarra.

Respecto de las demás entregas de bienes muebles corporales (entre las que, como ya hemos indicado, se encuentran las realizadas por comercializadores de bienes producidos o transformados por otros), los artículos 21.A.4º y 33.6.a.4º del Convenio Económico establecen que dichas entregas se entenderán realizadas en Navarra cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente, si bien, cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquellos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.

Así pues, cuando las entregas de bienes muebles corporales las realizan empresas comercializadoras, el Convenio Económico sitúa el punto de

conexión en el lugar desde el que se realiza la puesta a disposición del adquirente.

Esta interpretación del Convenio Económico resulta coherente con lo dispuesto en el artículo 5.1 de la Sexta Directiva, que define la entrega de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal, y en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la que se considera como entrega de bienes *"la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales"*, (artículo 8.Uno de la Ley 37/1992 y artículo 8.1 de la Ley Foral 19/1992).

15.-Las Administraciones en conflicto comparten esa interpretación del Convenio Económico, sobre la que esta Junta Arbitral no debe pronunciarse, y coinciden, por ello, en que una empresa comercializadora de bienes *"que tuviera toda su estructura empresarial en territorio común, desde donde realizara su actividad comercial y adquiriera los bienes que comercializa a un fabricante situado en territorio foral para posteriormente enviarlos con medios de transporte ajenos a todo el territorio nacional"* debería tributar íntegramente en territorio común.

Para la AEAT, tales circunstancias concurren en el caso de ENTIDAD 1 que nos ocupa. Para la HTN, no.

16.-Las Administraciones Tributarias en conflicto coinciden en que las operaciones controvertidas son entregas de un bien mueble corporal (el gas natural); y en que, conforme a lo establecido en el artículo 60.4 de la Ley de Hidrocarburos (Ley 34/1998, de 7 de octubre); la transmisión de la propiedad del gas se entiende producida, salvo pacto en contrario, en el momento en que el mismo tiene entrada en las instalaciones del comprador.

Coinciden asimismo ambas Administraciones Tributarias en que, por tanto, las entregas de gas natural que realiza ENTIDAD 1 no precisan de transporte para la puesta del gas a disposición del cliente-consumidor.

Y coinciden también ambas Administraciones Tributarias en que, en consecuencia, es de aplicación a tales entregas la regla contenida en los artículos 21.A).4º (relativa al Impuesto sobre Sociedades) y 33.6.a).4º (relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido) del Convenio Económico, a cuyo tenor, deben entenderse realizadas en Navarra las entregas de bienes muebles corporales que no deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente cuando dicha puesta a disposición se realice desde territorio navarro.

17.-La discrepancia entre las Administraciones Tributarias en conflicto se circunscribe a la determinación del lugar en el que se realiza la puesta a disposición del adquirente.

Para la AEAT, como ENTIDAD 1 carece de instalaciones en las que entregar a sus clientes el gas, su actividad comercializadora sólo puede realizarse en el lugar en el que celebra los contratos de compra y venta de gas; es decir, en la oficina sita en DOMICILIO 1 de Madrid, por lo que, a los efectos del Convenio Económico, las entregas de gas efectuadas por ENTIDAD 1 deben entenderse íntegramente realizadas en territorio común.

Para la HTN, las entregas de gas que realiza ENTIDAD 1 se localizan en la acometida desde la que suministra a sus clientes, por lo que, cuando las acometidas se ubican en Navarra, las entregas deben considerarse realizadas en territorio navarro.

18.-A juicio de esta Junta Arbitral, para dilucidar dicha controversia hay que partir de los siguientes datos:

a).- ENTIDAD 1 es una empresa comercializadora de gas y, según establece la Ley de Hidrocarburos (Ley 34/1998, de 7 de octubre) en su artículo 58.d), son comercializadoras de gas las sociedades mercantiles que, accediendo a las instalaciones de terceros, adquieren el gas natural para su

venta a los consumidores, a otros comercializadores o para realizar tránsitos internacionales.

El artículo 13 del Real Decreto 1434/2002, de 27 de diciembre, que desarrolla dicho precepto legal, dispone que la actividad de comercialización de gas natural será realizada por las empresas comercializadoras que, accediendo a las instalaciones de transporte y/o distribución, tienen como función la venta de gas natural a los consumidores y a otros comercializadores.

b).-El gas natural que ENTIDAD 1 adquiere para su venta a los consumidores circula por tuberías que tienen la consideración de depósito fiscal.

c).- ENTIDAD 1 adquiere el gas natural que circula por dichas tuberías y lo vende a sus clientes-consumidores.

d).-Conforme a lo dispuesto en el artículo 60.4 de la referida Ley 34/1998, de 7 de octubre, la transmisión de la propiedad del gas se entiende producida, salvo pacto en contrario, en el momento en que el mismo tiene entrada en las instalaciones del comprador.

e).-No consta, en el caso que nos ocupa, la existencia de un pacto que contradiga la citada presunción legal.

19.-Considera, por ello, esta Junta Arbitral que si la transmisión de la propiedad del gas se entiende producida en el momento en que este tiene entrada en las instalaciones del comprador, ENTIDAD 1 lo pone a disposición de éste desde tales instalaciones, por lo que las entregas (ventas) realizadas desde acometidas de clientes-consumidores sitas en Navarra deben considerarse, a los efectos previstos en los artículos 21.A).4º y 33.6.a).4º del Convenio Económico, como operaciones realizadas en territorio navarro.

A estos efectos, y conforme a lo dispuesto en el artículo 24 del citado Real Decreto 1434/2002, de 27 de diciembre, se entenderá por acometida la canalización e instalaciones complementarias necesarias comprendidas entre la red de distribución o de transporte existente y la llave de acometida, incluida ésta, que corta el paso del gas a las instalaciones receptoras de los usuarios.

20.-El tratamiento dado en los apartados anteriores a las entregas de gas natural es análogo al que, según consta en el expediente, vienen aplicando las Administraciones en conflicto a las entregas de energía eléctrica realizadas por las empresas comercializadoras de dicha energía, que se consideran realizadas en el punto en el que dicha energía es consumida, por ser este punto el lugar en el que la energía se pone a disposición del consumidor-adquirente.

IV.- ACUERDO

En virtud de todo lo expuesto, esta Junta Arbitral acuerda:

Primero.-Declarar que, a los efectos de su tributación en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderán realizadas en Navarra las entregas de gas natural realizadas por ENTIDAD 1 cuando las acometidas desde las que ésta pone el gas a disposición de sus clientes-consumidores estén sitas en territorio navarro.

Segundo.-Notificar el presente acuerdo, en la forma reglamentariamente establecida, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a la Comunidad Foral de Navarra.

V.-FÓRMULA DE EJECUCIÓN DEL ACUERDO

Habida cuenta de que los datos obrantes en el expediente no permiten a esta Junta Arbitral un pronunciamiento concreto sobre la ejecución de este Acuerdo, las Administraciones en conflicto realizarán las actuaciones necesarias para ajustar las que hayan llevado a cabo a lo que aquí se ha dispuesto.

VI.-EFECTOS DE ESTE ACUERDO Y RECURSOS CONTRA EL MISMO

El presente Acuerdo causa estado en la vía administrativa y tiene carácter ejecutivo. Contra el mismo, las partes y, en su caso, los interesados pueden interponer, en única instancia, recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso deberá interponerse en el plazo de dos meses, contados desde el día siguiente al de la notificación de este Acuerdo.

Pamplona, 15 de diciembre de 2011.

EL PRESIDENTE

LOS VOCALES

LA SECRETARIA

Antonio Cayón

José-Antonio Asiáin

Isabel-María Ayo

Eugenio Simón